


MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO 10950.901805/2013-10

ACÓRDÃO 3102-004.283 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 24 de julho de 2026

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. CRÉDITOS. RATEIO. RECEITAS NÃO TRIBUTADAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível a inclusão das receitas com vendas não tributadas de óleo diesel e gasolina para fins de rateio de créditos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 234.

Na atividade de comércio, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da(o) COFINS sobre insumos, pois a hipótese descrita no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 é direcionada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio não cabe apuração de créditos decorrentes da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado. Essa hipótese está restrita aos bens utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE COMERCIAL. CRÉDITOS.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes, manutenção de veículos, pedágios, seguros e materiais de consumo não geram créditos nas atividades comerciais.

PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação

de venda, por distribuidores, de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica).

PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição não cumulativa existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem, por distribuidores, de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, dando-lhe parcial provimento para reconhecer o direito ao creditamento exclusivamente dos valores relativos às despesas com armazenagem. Por voto de qualidade, para manter as glosas sobre: (i) manutenção e reparo de veículos; (ii) depreciação de bombas de combustíveis, tanques, caminhões e veículos; (iii) combustíveis e lubrificantes consumidos pela frota própria; (iv) despesas com veículos (exceto aeronave); (v) pedágio; (vi) seguros vinculados à frota e à operação de transporte e armazenagem do produto; e (vii) material de uso e consumo (lacs), nos termos do voto divergente apresentado pelo conselheiro Wilson Antônio de Souza Corrêa. Vencidos os conselheiros Wilson Antônio de Souza Corrêa e Sabrina Coutinho Barbosa. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-004.275, de 24 de julho de 2026, prolatado no julgamento do processo 10950.901803/2013-21, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de

Restituição/Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. RATEIO. RECEITAS TRIBUTADAS. RECEITAS NÃO TRIBUTADAS.

Em virtude das características da tributação dos distribuidores de combustíveis, é de se aplicar sobre os créditos apurados percentual de rateio obtido a partir da proporção entre receitas tributadas e não tributadas no mercado interno.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PRODUTOS MONOFÁSICOS. COMBUSTÍVEIS. REVENDA. VEDAÇÃO.

É vedada, por expressa disposição legal, a apuração de créditos com a aquisição, para revenda, de combustíveis sujeitos ao regime de tributação monofásica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARMAZENAGEM. AQUISIÇÃO. COMBUSTÍVEIS. VEDAÇÃO.

Correta a glosa imposta sobre créditos apurados a partir de gastos com armazenagem nas operações de compra, por inexistência de hipótese permissiva.

NÃO CUMULATIVIDADE. DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Na atividade comercial não cabe apuração de créditos decorrentes da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado. Essa hipótese está restrita aos bens utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE COMERCIAL. CRÉDITOS.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes, manutenção de veículos, pedágios, seguros e materiais de consumo não geram créditos nas atividades comerciais.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. ERRO MATERIAL. CORREÇÃO.

Verificada a existência de erro material na apuração, pela fiscalização, dos créditos da contribuinte, os cálculos devem ser retificados.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB e apresentou recurso voluntário em que solicita em síntese:

- Que o presente recurso seja acolhido e provido, a fim de que sejam julgadas procedentes as questões de mérito com o consequente reconhecimento do direito de crédito em questão.

- Caso seja necessária a realização de instrução probatória para a comprovação do quanto ora alegado, a Recorrente protesta pela produção de todos os tipos de prova em direito admitidos, inclusive pela juntada de provas documentais, no momento oportuno.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso deve ser conhecido.

Em apertada síntese, o recurso traz questões de mérito relativas a 1) rateio proporcional referente a combustíveis derivados de petróleo de incidência monofásica e 2) crédito sobre insumos em geral, subdividindo o item em 2.1) despesas com manutenção e reparo de bens; 2.2) despesas de armazenagem e fretes; 2.3) despesas de depreciação de bombas de combustíveis, tanques, caminhões e veículos e 2.4) outras glosas mantidas.

Todos esses pontos passam a ser tratados a seguir.

Rateio proporcional referente a combustíveis derivados de petróleo de incidência monofásica

Neste tópico, a recorrente questiona o rateio proporcional feito pela fiscalização, com exclusão do cômputo no percentual referente às receitas na venda de gasolina e óleo diesel, de incidência monofásica. Abaixo, excertos do recurso voluntário:

O v. acórdão combatido afirma neste ponto que, não obstante, o rateio promovido pela autoridade fiscal não visa a glosa de créditos apurados pela Recorrente, mas a adequação de seu aproveitamento conforme dispõe a legislação aplicável.

Afirma ainda que, como exposto no relatório de auditoria, o álcool sofre tributação a alíquotas não nula, conforme modificações na Lei nº 9.718/1998, pela Lei nº 11.727/2008. Por seu turno, a mesma Lei nº 9.718/1998, modificada pela MP 2.158-35/2001, reduziu a zero as alíquotas das vendas, por distribuidores, de

gasolinas e óleo diesel. Dessa forma, não há reparos a fazer quanto ao rateio promovido pela fiscalização.

Conclui que está correto o rateio e a segregação dos créditos realizados pela autoridade fiscal, ressaltando que o rateio não tem por fundamento as características do chamado regime monofásico ou de apuração não cumulativo, mas apenas aplica a distinção estabelecida pela legislação, estando fora de lugar à discussão proposta pela Recorrente.

(...)

Contudo, os produtos gasolina e “óleo diesel” adquiridos pela Recorrente, (Distribuidora de Combustíveis), embora submetidos à incidência monofásica, cuja cobrança ocorre no início da cadeia produtiva, mediante alíquota especiais, (art. 4º. I à III da Lei 9.718/98), estão sob a égide da não-cumulatividade, não havendo impedimento legal para que seja utilizado para abatimento dos créditos relativos aos insumos, custos e despesas vinculados à comercialização posterior. Isto porque, as disposições contidas no art. 3º., I, “b” da Lei 10.637/02 c/c Lei 10.833/03 ao remeter para o art. 2º. §§ 1º. 1º.- A vedação de abatimento de créditos, o fez exclusivamente sobre o valor desembolsado nas aquisições dos produtos ali referidos, deixando claríssimo o direito sobre os insumos custos e demais despesas vinculadas à comercialização, tal qual assegurado dos incisos II à X do artigo 3º. – Lei 10.637/02 c/c 10.833/03.

(...)

Assim, por meio da Solução de Divergência 3/2016, a Receita Federal se posicionou favoravelmente à possibilidade de as empresas incluírem no cálculo do rateio proporcional de créditos do PIS/Cofins as receitas obtidas nas vendas dos produtos sujeitos à tributação monofásica ou à alíquota zero, salvo previsão legal em contrário e relativas a períodos com proibição expressa.

(...)

Logo, só há “proibição” da tomada de crédito quando a lei, não atos administrativos, o faça expressamente. Se não está proibido, interpreta-se de modo favorável ao direito de crédito, por força do comando constitucional. Como a não cumulatividade é um princípio constitucional (art. 195, § 12 da CF) exigido para vincular os tributos PIS e Cofins, e como estão em vigor os regimes gerais e especiais que prescrevem os meios para efetividade da não cumulatividade, toda e qualquer interpretação das leis somente pode concluir pelo direito de crédito, excetuado os casos de expressa proibição legal.

(...)

Por conseguinte, a aplicação do rateio proporcional, com a exclusão do cômputo no percentual referente às receitas na venda de gasolina e óleo diesel, de incidência monofásica, extrapassou os efeitos da não-cumulatividade outorgada pelas Leis 10.865/04 e 11.727/08, aviltando o seu conteúdo formal, sendo que o alcance atribuído às restrições de abatimento de crédito sobre os insumos, custos e despesas, degenerou, concomitantemente, os princípios da legalidade objetiva e da garantia da segurança jurídica.

Não assiste razão à recorrente.

O cerne da questão está no fato da fiscalização ter glosado os créditos de insumos apurados na proporção das aquisições de gasolina “a” e óleo diesel, deferindo apenas os relativos à comercialização de álcool hidratado e anidro. A recorrente entende que “inobstante as contribuições para o Pis e Cofins, referente às aquisições de gasolina “a” e óleo diesel sejam recolhidas antecipadamente pelo vendedor, [produtor, importador], de forma concentrada, consoante as alíquotas especiais estabelecidas pelo art. 4º. III da Lei 9.718/98, todos os produtos comercializados pela Recorrente, indiscriminadamente, estão sujeitos ao regime da não-cumulatividade, onde o direito de crédito sobre as aquisições de insumos, está amplamente assegurado na forma da lei”.

A fiscalização assim se pronunciou no relatório fiscal:

11. Pela leitura da legislação citada no item anterior, observa-se que as vedações ao direito de crédito previsto no art. 3º, I, b, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, quanto às aquisições de bens e serviços para revenda incluem os produtos elencados no art. 2º, §1º, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (produtos sujeitos à tributação monofásica), e no art. 2º, §1º-A (álcool) das mesmas leis. Ressalte-se que este último, art. 2º, §1º-A, foi acrescentado pela Lei nº 11.727, de 2008.

12. Em outras palavras, o art. 3º, I, b, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, vedou os créditos relativos a bens adquiridos para revenda tanto aos produtos monofásicos (gasolinas e suas correntes, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural), citado no §1º do art. 2º, quanto ao álcool disposto no §1º-A do art. 2º, ambos das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

13. Todavia, a Lei nº 11.727, de 2008 ao acrescentar o §13 ao art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, trouxe uma exceção quanto à vedação aos créditos na aquisição de álcool para revenda:

(...)

14. Assim sendo, com a edição da Lei nº 11.727, de 2008 passou a ser permitido o desconto de créditos na aquisição por produtor, importador ou distribuidor de álcool de outro produtor, importador ou distribuidor de álcool. O §16 do art. 5º, da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008, dispõe que a vedação ao crédito de que trata o art. 3º, I, b das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (aos produtos monofásicos e álcool) não se aplica ao caso citado no §13, do artigo 5º da Lei nº 9.718, de 1998:

(...)

15. Ou seja, a vedação aos créditos de produtos monofásicos adquiridos para revenda foi excepcionada quando da aquisição de álcool por produtor, importador ou distribuidor de álcool de outro produtor, importador ou distribuidor de álcool. Portanto, essa vedação, em relação ao álcool, só se aplica ao comerciante varejista.

Efetivamente, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 dispõem, quanto ao aproveitamento de créditos:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

(...)

Já os §§ 1º e 1º-A do art. 2º, assim dispõe:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

I – nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

(...)

§ 1º-A Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

(...)

Já os §§ 1º e 1º-A do art. 2º, assim dispõe:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

I – nos incisos I a III do art. 4º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

(...)

§ 1º -A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

As receitas decorrentes da revenda de gasolina comum e óleo diesel não estão sujeitas às alíquotas próprias do regime não cumulativo, 1,65 % e 7,60%, respectivamente, para o PIS e COFINS, mas a alíquotas específicas previstas na legislação.

Assim, como as receitas da revenda desses produtos não estão sujeitas às contribuições nas alíquotas previstas nos dispositivos citados e transcritos, não há amparo legal para descontar/aproveitar créditos sobre os custos de suas aquisições.

A tributação concentrada/monofásica tem como objetivo exatamente facilitar a arrecadação e a fiscalização em cadeias onde existem poucos produtores/importadores, diversos distribuidores e inúmeros varejistas, como é o caso do setor de combustíveis. Possibilitar o creditamento sobre as despesas e custos para esses casos subverte, inclusive, toda a lógica do legislador, que tinha como objetivo a simplificação da tributação desses produtos.

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na **Lei nº 10.833/2003, é clara ao excluir a monofasia da não-cumulatividade e, consequentemente, impedir o aproveitamento de créditos decorrentes do regime monofásico**, o que é mais do que coerente com a natureza deste regime.

“11. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, **foram excluídas do modelo, em vistas de suas especificidades**, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, **as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária**, as referidas no art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998, as

decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.”

O mesmo encontramos **na exposição de motivos** referente à conversão em Lei, da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, **Lei nº 10.637/2002**:

“8. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, **foram excluídos do modelo**, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e **os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.**”

Desta forma, a metodologia do regime de não cumulatividade não se confunde com a admissão de créditos decorrentes de regime de tributação diverso e propositalmente separado em razão de especificidades dos setores submetidos à monofasia identificados pelo legislador. Seria uma deturpação da metodologia da não cumulatividade admitir créditos que lhe são estranhos com consequências no valor do tributo devido em cada etapa do ciclo econômico.

Conforme disposto de forma explícita na exposição de motivos das principais leis do PIS e Cofins não cumulativos, as receitas tributadas em regime monofásico estão excluídas do modelo da não cumulatividade, estando, assim, correto o procedimento da fiscalização de, no rateio, excluir tais receitas desse modelo.

O assunto foi objeto de análise por este CARF, conforme segue:

Processo nº 10469.720447/201035

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3801002.175 – 1ª Turma Especial

Sessão de 23 de outubro de 2013

Matéria RESSARCIMENTO PIS

Recorrente ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A (INCORPORADORA DE SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S.A)

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COMBUSTÍVEIS. DERIVADOS DE PETRÓLEO. CRÉDITO. RATEIO.

Consoante § 7º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, **em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se incluindo no cálculo do rateio proporcional as receitas**

decorrentes das vendas de gasolina e óleo combustível pelas distribuidoras de combustíveis.

Assim, não é possível a inclusão das receitas com vendas não tributadas de óleo diesel e gasolina para fins de rateio de créditos.

Despesas com manutenção e reparo de bens

Neste tópico, a recorrente alega que as despesas com manutenção de veículos próprios utilizados pela pessoa jurídica para a locomoção de funcionários e ferramentas até o local da realização do serviço e reparo de bens geram direito a crédito de PIS e Cofins. Abaixo, trechos do recurso:

Sob esta rubrica, afirma o julgador de primeira instância administrativa que a fiscalização glosou valor que, lançado na rubrica “aluguéis”, na verdade representavam gastos com manutenção e reparo de bens e que esse erro foi retificado posteriormente, justificando a glosa.

No entanto, recentemente, por meio da Solução de Consulta 18/2020, a Receita Federal do Brasil proferiu entendimento de que as despesas com depreciação e manutenção de veículos próprios utilizados pela pessoa jurídica para a locomoção de funcionários e ferramentas até o local da realização do serviço geram direito a crédito de PIS e Cofins.

(...)

Assim, todas as despesas incorridas para obtenção das receitas tributadas devem ser consideradas como “insumo” para fins de creditamento, inclusive as despesas com manutenção e reparo de máquinas e equipamentos, como salientado no acórdão 9303- 002.629 da 3ª Turma deste E. Conselho, ementado nos seguintes termos:

(...)

Deste como, se afigura injustificável a manutenção da glosa para gastos com manutenção e reparo de bens, devendo o v. acórdão ser reformado.

Não assiste razão à recorrente.

O relatório fiscal explicita a que se referem essas glosas:

64. As Despesas Com Veículos, Manutenção e Reparos de Bens e Despesas Com Aeronave (Outras Despesas) também não configuram como insumos na produção ou fabricação de bens e, muito menos pode-se dizer para uma empresa mercantil onde a atividade dominante é a compra e venda de produtos. Mais uma vez, por não preencher os requisitos de insumos definidos no art. 66, §5º, inciso I, letra “a” da IN/SRF nº 247, de 21/11/2002, para o PIS e no art. 8º, §4º, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004, para a COFINS, não terão direito aos créditos nas apurações de PIS e COFINS não cumulativos. No mesmo sentido dispõe a Solução de Consulta nº 52/2009 - SRRF – 10ª Região Fiscal:

Em itens anteriores, o relatório mencionou que:

53. Vale lembrar que a **empresa em questão desenvolve atividade comercial**, conforme declarada na Trigesima Alteração e Consolidação do Contrato Social, e mais precisamente na Cláusula Terceira consta o seguinte: **“A Sociedade tem por objeto mercantil o ramo de atividade de Distribuidora de combustíveis Líquidos Derivados de Petróleo e Álcool.”** (grifado).

54. **Para uma empresa que desenvolve atividade mercantil, é importante frisar que não cabe o crédito relativo a bens e serviços utilizados como insumo**, uma vez que o crédito relativo a insumos refere-se somente a bens e serviços aplicados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ...”, conforme dispõe o art. 3º, II, das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

55. De forma semelhante, podemos concluir que uma empresa mercantil não terá direito ao crédito oriundo de despesas de depreciação referente a máquinas e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, haja vista que para fazer jus a esse crédito, os bens devem ter como fim a “... utilização na produção de bens ou na prestação de serviços ...”, pois no caso em questão, **é evidente que uma distribuidora de combustível, tendo como objeto social uma atividade mercantil, não utiliza as máquinas e os bens incorporados ao ativo imobilizado (que são basicamente compostos de Bombas de Combustíveis, Tanques de Cilindro, Caminhões e Veículos) para prestação de serviços ou como insumos na produção ou fabricação de produtos destinados à venda, haja vista que a empresa em tela não é uma prestadora de serviço e nem é um estabelecimento industrial.** (negritos nossos).

O ponto relevante neste tópico – e que motivou as glosas – é que a empresa fundamentalmente exerce atividade mercantil. Não foi comprovado, no processo, que os veículos e bens foram utilizados para produção de bens ou prestação de serviços.

O assunto já foi definitivamente decidido pelo CARF, conforme Súmula 234, de aplicação obrigatória, que dispõe que, na atividade de comércio, não é possível a apuração de créditos das contribuições não cumulativas, não cabendo, então, maiores considerações sobre o tema:

Súmula 234

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Assim, a decisão de piso não merece reforma neste tópico.

Despesas de armazenagem e fretes

Este tópico trata de fretes e armazenagem conforme trechos abaixo:

Ao contrário do alegado pela autoridade julgadora de primeira instância administrativa, a Solução de Consulta Disit/SRRF 3.005/2020 admite a apuração de crédito da Cofins em relação à armazenagem de mercadorias (bens disponíveis para venda).

(...)

No tocante aos fretes, a Solução de Consulta Disit/SRRF 04/2018 já havia admitido a tomada de crédito das contribuições calculados sobre o custo do frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas e de bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, como se depreende da redação da mencionada Solução de Consulta:

(...)

Deste modo, razão alguma assiste à autoridade julgadora também neste ponto, devendo o v. acórdão recorrido ser reformado.

Assiste razão em parte à recorrente.

Como o recurso foi muito genérico no presente tópico, importante verificar qual é o exato objeto da lide no que se refere a fretes e armazenagem. O relatório fiscal explicita:

Linha 7 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

39. Os créditos da linha 7 estão dispostos nas Fichas 06A/16A dos DACONs e se referem às Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda. Analisando as contas contábeis, constatam-se que esses créditos são compostos de frete na operação de venda (4.2.01.01.000018 + 4.2.01.01.000004 - Fretes & Carretos) e da taxa de armazenagem (4.1.01.02.000021 - Taxa de Armazenamento) os quais estão demonstrados no quadro mensal mais adiante.

(...)

41. A contribuinte utilizou integralmente os créditos que compõem a linha 7 do DACON, todavia, vale ressaltar que no caso de produtos monofásicos, entre os quais estão a gasolina, o óleo diesel e o GLP, há vedações ao desconto de crédito previsto no art. 3º, I, "b" e inciso IX c/c art. 2º, §1º, I, das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, no caso de frete na operação de venda. Vide a legislação abaixo:

(...)

43. No entanto, há exceção quanto ao álcool, pois o art. 5º, § 16, da Lei nº 9.718, de 1998 definiu como não aplicável a vedação a direito ao crédito em relação a produtos (álcool anidro e hidratado) adquiridos para revenda por produtor, importador ou distribuidor, conseqüentemente, o crédito relativo ao frete na operação de venda previsto no art. 3º, IX, das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, será admitido quando da revenda de álcool por produtor, importador ou distribuidor, conforme transcrito na legislação abaixo:

(...)

44. Conclui-se, portanto que, é vedado à pessoa jurídica descontar créditos em relação ao frete na operação de venda (de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural) para os distribuidores de combustíveis, pois corroboram com esse mesmo entendimento, pelo menos, 03 (três) Soluções de Consulta de Regiões Fiscais diferentes no âmbito da Receita Federal do Brasil, senão vejamos:

(...)

46. Em relação à Taxa de Armazenagem, analisando a contabilidade e o contrato social, constata-se que esse item teve como origem as despesas pagas às empresas que prestaram serviços de Armazenagem e Movimentação do Combustível. Para exemplificar, cito o objeto de um contrato firmado com a empresa Petrosul Distribuidora, Transportadora e Comércio de Combustíveis Ltda., CNPJ nº 00.175.884/0010-06, onde consta que esse serviço é prestado desde o recebimento, armazenamento até o carregamento de derivados de petróleo e álcoois de propriedade da Cessionária, vide abaixo:

(...)

48. A contribuinte, ainda que tente forçar o entendimento, interpretando literalmente a redação do texto, de que a legislação não especificou que a armazenagem de mercadoria se refere também “na operação de venda” e dizer que este termo só se refere ao frete, tal alegação não procede, senão vejamos:

(...)

50. Considerando o exposto, serão glosados integralmente a Taxa de Armazenagem e a parcela do frete relacionado às vendas de Gasolina e óleo Diesel. Será concedido como passível de desconto do crédito para as parcelas do Álcool, tanto Anidro quanto do Hidratado, para frete na operação de venda. Os valores dessas parcelas foram calculados, apurando o percentual de vendas de cada item (álcool anidro + hidratado, gasolina A e óleo diesel) e, em seguida, aplicando-se este percentual ao valor total de Frete na Operação de Venda, conforme demonstrado abaixo:

Pois bem: trata-se, assim, taxa de armazenagem e de fretes relacionados a operações de vendas. A fiscalização glosou integralmente as despesas de armazenagem e parcela dos fretes relativa a venda de gasolina e óleo diesel. Os valores de fretes relativos a venda de álcool hidratado e anidro não foram objeto de glosa.

O assunto foi objeto de análise pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF que, no âmbito do processo 10469.905321/2009-03 do contribuinte Ale Combustíveis S/A, acordou, por unanimidade de votos, o seguinte:

PROCESSO	10469.905321/2009-03
ACÓRDÃO	9303-015.955 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	ALE COMBUSTÍVEIS S.A. FAZENDA NACIONAL
Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/03/2007 a 31/05/2007, 01/08/2007 a 31/12/2007 REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA. Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017). REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE. Na apuração da contribuição não cumulativa existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem de mercadorias, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), por inexistir para tal despesa a restrição relativa aos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I. (Solução de Consulta Cosit nº 66/2021).	

Reproduzo, a seguir, com as devidas adaptações, alguns trechos do voto do relator Alexandre Freitas Costa, que adoto como minhas razões de decidir, tratando separadamente as despesas de frete e de armazenagem.

Despesas com Frete

O contribuinte vende produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação, e arca com o frete de entrega (vendas) destes produtos e, portanto, segundo seu entendimento, teria direito ao crédito conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Em julgamento realizado em junho/24 nos autos do Processo n.º 10469.722577/2012-74, sob a relatoria da conselheira Liziane Angelotti Meira (Acórdão n.º 9303-015.373), este Colegiado decidiu, de forma unânime, pelo não reconhecimento do direito ao crédito para as contribuições PIS/Cofins relativo aos gastos com fretes nas vendas de combustíveis (gasolina e demais combustíveis derivados de petróleo):

Processo nº	10469.722577/2012-74
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	9303-015.373 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de	12 de junho de 2024
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ALE COMBUSTÍVEIS S.A.
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/03/2006 a 31/03/2006 REVENDA DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). DIREITO AO CRÉDITO SOBRE FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA. Na apuração da contribuição não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda, por distribuidores, de gasolina e óleo diesel, sujeitos à tributação concentrada (monofásica), pois o inciso IX (que daria este direito) do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 remete ao inciso I, que os excepciona, ao, por sua vez, remeter ao § 1º do art. 2º (Solução de Divergência Cosit nº 2/2017).	

No mesmo sentido, veja-se o Acórdão n.º 9303-014.738, também de relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira:

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. VEDAÇÕES LEGAIS.

Na apuração da COFINS não cumulativa não existe a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre as despesas com frete na operação de venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação prevista na Lei no 10.147/2000, pois o inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003, que daria este direito (dispositivo válido também para a Contribuição para o PIS/PASEP, conforme art. 15, II, da mesma lei) remete ao inciso I, que, por seu turno, expressamente excepciona os citados produtos. Entendimento em consonância com precedente vinculante do STJ (Tema 1.093).

O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, aplicável tanto para o PIS como para a Cofins, reconhece, em abstrato, o direito ao crédito referente a despesas de frete e armazenagem em operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, mas o restringe aos casos dos incisos I e II, nos seguintes termos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Como o presente caso não trata do inciso II (insumos), por refletir mera operação de revenda de combustíveis, devemos observar o que dispõe o inciso I, como condição para a fruição do crédito:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei 10.865/2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei (Redação dada pela Lei 11.787/2008).

O inciso I, como se percebe claramente, não trata de um direito irrestrito ao crédito, mas de direito de crédito que comporta exceções. E, ao remeter ao inciso I, o inciso IX do art. 3º inclui todo o conteúdo deste inciso, inclusive as exceções

previstas no § 1º do art. 2º da mesma Lei 10.833/2003, que abrange, entre outros, combustíveis tributados conforme a Lei n.º 9.718/98:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS, aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6%.

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004).

Dessa forma, conforme o disposto nos artigos 3º, I e IX, combinados com o inciso I do § 1º do art. 2º, a venda de combustíveis não gera créditos do PIS e da Cofins. O direito ao crédito relacionado a fretes na operação de revenda está vinculado ao inciso I, sendo indevido para combustíveis tributados na forma da Lei n.º 9.718/98.

Destaque-se, ainda, que as revendas de gasolina e óleo diesel são tributadas à alíquota zero, conforme art. 42 da MP nº 2.158-35/2001:

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

- gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

Desta forma, o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 estabelece que a pessoa jurídica poderá descontar créditos relativos a despesas com frete e armazenagem na operação de venda, nos casos previstos nos incisos I e II, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

Entretanto, as alíneas "a" e "b" do inciso I determinam que não geram crédito as operações de aquisição de combustíveis para revenda.

Portanto, embora o inciso IX do art. 3º inicialmente reconheça o direito ao crédito referente a despesas de frete e armazenagem, tal direito é restrito aos casos estabelecidos nos incisos I e II do art. 3º, excluindo as revendas de combustíveis.

Cabe observar que, se fosse intenção do legislador autorizar o crédito para todas as operações de venda, bastaria que o texto não fizesse a restrição “nos casos dos incisos I e II”. A redação do dispositivo, ao incluir essa limitação, restringe o direito ao crédito somente para determinadas operações.

Acrescente-se a interpretação da Cosit na Solução de Divergência nº 2/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA

Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep:

- a) é permitida a apuração de créditos da contribuição no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;
- b) é vedada a apuração de créditos da contribuição no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquira para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

Cumpra trazer à colação os fundamentos daquela Solução de Divergência no tocante às missões contidas no inciso IX:

10. Consoante disposto nos dispositivos transcritos, permite-se o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete suportado pelo vendedor “nos casos dos incisos I e II” do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.

11. E quais “casos” são esses a que faz menção o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003? Considerando que todos os incisos do caput do citado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cuidam exclusivamente de estabelecer hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições em voga, nada mais plausível que considerar que ao se referir aos “casos dos incisos I e II”, a Lei mencionou as hipóteses de creditamento previstas em tais dispositivos, ou seja, os “casos” em que tais preceptivos permitem creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Consequentemente, nos “casos” em que os preceptivos em voga não permitem creditamento (exceções), também não haverá creditamento com base no inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

12. Assim, a identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelo inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, depende, por expressa disposição, da identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelos incisos I e II do caput do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Esta impossibilidade de tomada de créditos foi reiterada pela Receita Federal na Solução de Consulta COSIT Nº 66/2021, conforme colhe-se dos seus fundamentos:

24. No que diz respeito ao frete na operação de venda, permanece indene a conclusão da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, no sentido da impossibilidade de desconto de crédito em relação a frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, conforme argumentado no item 20.

Com relação ao STJ, foi pacificado, no Tema Repetitivo 1.093, o entendimento de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações de tributação monofásica, como no caso dos combustíveis, e que não há direito a crédito sobre essas operações.

Nesse sentido, o STJ decidiu que a Lei 11.033/2004, ao permitir a manutenção de créditos em algumas situações, **não alterou a vedação de créditos para bens sujeitos à tributação monofásica**, tendo sido fixadas as seguintes teses:

Tese Firmada	1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003). 2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO. 3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003. 4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos. 5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.
--------------	---

Assim, conclui-se que a legislação vigente não permite a tomada de créditos da Cofins e do PIS sobre despesas com frete incorridas nas operações de revenda de combustíveis, conforme determinado pelos artigos 3º, I e IX, da Lei 10.833/2003 e 10.637/2002.

Despesas com Armazenagem

Algumas das considerações relativas às despesas com frete aplicam-se também às despesas com armazenagem. Ocorre que, diversamente do caso dos fretes, existem normas expedidas pela Receita Federal do Brasil que reconhecem expressamente o direito ao creditamento das despesas com armazenagem de produtos sujeitos ao regime de tributação monofásica.

A Solução de Consulta Cosit nº 66/2021 dispõe que:

Assunto: Contribuição para PIS/PASEP

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. A partir de 1º/8/2004, com a entrada em vigor do art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas pela pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa e revendedora de produtos sujeitos à tributação concentrada pode descontar créditos em relação

aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2022, e aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, exceto em relação à aquisição dos produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda, à aquisição de bens ou serviços utilizados como insumos à revenda, à aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado ou ao ativo intangível, ao frete na operação de revenda dos produtos monofásicos e a outras hipóteses que porventura mostrarem-se incompatíveis ou vedadas pela legislação. Pode, inclusive, descontar créditos em relação à armazenagem dos produtos monofásicos adquiridos para revenda.

Os créditos vinculados à revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada (tributados com alíquota zero) e calculados em relação aos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não a aquisição para revenda desses produtos, podem ser compensados com outros tributos ou ressarcidos ao final de cada trimestre do ano-calendário.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE AGOSTO DE 2014 E À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 JANEIRO DE 2017.

Reforma parcialmente a Solução de Divergência nº 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no dou de 18 de janeiro de 2017.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 42, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, e art. 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; e Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 181.

Cumpre trazer à colação os fundamentos daquela Solução de Consulta nº 66 no tocante à matéria ora sob análise:

21. Observe-se que, com o advento da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, a armazenagem de mercadorias aparece em inciso diferente do frete na operação de venda. Além disso, determina a Instrução Normativa que a restrição aplicada de o crédito ser concedido “nos casos dos incisos I e II” somente se aplica ao frete. Transcreve-se o art. 181 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019:

Subseção IV

Das Demais Hipóteses de Créditos Básicos

Art. 181. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas, incorridos no mês, relativos a:

I - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IX, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 17, e § 1º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 18, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

II - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IV, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IV, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

III - contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

IV - armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 169 e 171, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e

VI - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009, art. 24; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 2009, art. 25).

22. Daí se inferir que, no que tange à hipótese de crédito do inciso IV do art. 181 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, requeira-se tão somente um dispêndio com a “armazenagem de mercadorias”, apenas com a restrição dada, nos termos da retro transcrita Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, “pela significação consagrada do termo ‘mercadoria’ (bem disponível para venda), que o item armazenado está disponível para venda, não alcançando os itens ainda em fase de produção ou fabricação”.

23. Assim, inexistindo para a armazenagem a restrição relativa aos “casos do inciso I e II”, não haverá, portanto, restrição ao crédito em relação à armazenagem de produtos monofásicos adquiridos para revenda, cabendo o crédito tanto em relação à armazenagem realizada pelo produtor ou importador de produtos sujeitos à tributação concentrada quanto na realizada pelo revendedor desses produtos. (negrito nosso)

Desta forma, tendo a Receita Federal reconhecido a possibilidade de tomada de créditos relativos às despesas com armazenagem dos produtos sujeitos à tributação concentrada, eles devem ser aceitos.

Assim, entendo que a decisão de piso deve ser reformada exclusivamente no que se refere aos créditos relativos às despesas com armazenagem.

Despesas de depreciação de bombas de combustíveis, tanques, caminhões e veículos

Este tópico é tratado apenas por 2 parágrafos no recurso voluntário, transcritos abaixo na sua integralidade:

Foi mantida a glosa destes créditos, sob o argumento de que os créditos decorrentes de depreciação de máquinas e equipamentos somente têm lugar em atividades de produção de bens ou prestação de serviços, atividades não desenvolvidas pela Recorrente.

Todavia, de acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 99045/2017 é admissível a tomada de créditos sobre os encargos de depreciação incidentes sobre bens do ativo imobilizado no caso de máquinas, equipamentos e outros bens utilizados para a produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, nos termos dos arts. 3º, VI, § 1º, III, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Não assiste razão à recorrente.

Novamente por ser muito sucinto, o recurso voluntário não esclarece exatamente do que trata o assunto. O relatório fiscal discrimina melhor, conforme segue:

Linha 09 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)

52. A empresa informa em seu DACON, na linha 09 das Fichas 06A/16A, as despesas de depreciação, sobre as quais pleiteiam descontos de créditos do PIS e da COFINS. Na contabilidade, tais créditos foram lançados nas contas de nºs 4.2.01.01.000047 e 4.2.02.01.000012 como Depreciações e Amortizações os quais estão demonstrados em valores mensais mais adiante.

53. Vale lembrar que a empresa em questão desenvolve atividade comercial, conforme declarada na Trigésima Alteração e Consolidação do Contrato Social, e mais precisamente na Cláusula Terceira consta o seguinte: “A Sociedade tem por objeto mercantil o ramo de atividade de Distribuidora de combustíveis Líquidos Derivados de Petróleo e Álcool.” (grifado).

54. Para uma empresa que desenvolve atividade mercantil, é importante frisar que não cabe o crédito relativo a bens e serviços utilizados como insumo, uma vez que o crédito relativo a insumos refere-se somente a bens e serviços aplicados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ...”, conforme dispõe o art. 3º, II, das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

55. De forma semelhante, podemos concluir que uma empresa mercantil não terá direito ao crédito oriundo de despesas de depreciação referente a máquinas e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, haja vista que para fazer jus a esse crédito, os bens devem ter como fim a “... utilização na produção de bens ou na prestação de serviços ...”, pois no caso em questão, é evidente que uma distribuidora de combustível, tendo como objeto social uma atividade mercantil,

não utiliza as máquinas e os bens incorporados ao ativo imobilizado (que são basicamente compostos de Bombas de Combustíveis, Tanques de Cilindro, Caminhões e Veículos) para prestação de serviços ou como insumos na produção ou fabricação de produtos destinados à venda, haja vista que a empresa em tela não é uma prestadora de serviço e nem é um estabelecimento industrial.

Trata-se de despesas de depreciação de bens que não foram comprovadamente utilizados na produção de bens ou prestação de serviços – fato importante para uma empresa de atividade mercantil.

O inciso VI do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 restringe o creditamento apenas para as máquinas, equipamento e bens **utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços**:

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Na atividade comercial, o creditamento não é possível.

O recurso, assim, não deve ser provido neste tópico.

Outras glosas mantidas

A recorrente aborda o tópico conforme segue:

O v. acórdão recorrido também manteve as seguintes glosas:

- a) combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria para entrega de combustíveis;
- b) despesas com veículos, manutenção e reparos de bens e despesas com aeronave;
- c) pedágio e seguros;
- d) seguros na operação de vendas;
- e) material de uso e consumo (lancres).

(...)

Vale fazer aqui referência novamente à Solução de Consulta Cosit 99045/2017, que admite a tomada de créditos sobre despesas com combustíveis, lubrificantes, partes e peças e manutenção e reparos de veículos:

(...)

Em relação ao material de uso e consumo, Crédito em relação a material de uso e consumo a Solução de Consulta Cosit 99004/2017 admite o crédito das contribuições nas despesas com aquisição de materiais de uso e consumo,

ferramentas e utensílios de pequeno valor que se desgastam em função da ação exercida sobre o produto em fabricação.

(...)

Isto porque seria uma contradição do legislador negar tal direito, sobretudo, nos tempos atuais, pois a atividade econômica desempenhada em tal setor também possui bens e serviços que são considerados insumos, com total vinculação e inerência na comercialização de bens a fim de se obter receita.

(...)

Nesse sentido, não há impedimento legal para a Recorrente utilizar como abatimento os créditos relativos aos insumos, custos e despesas vinculados à comercialização posterior.

Não assiste razão à recorrente.

Adoto como minhas razões de decidir, neste tópico, os seguintes excertos do acórdão recorrido, que trazem de forma irretocável a análise sobre este grupo de itens:

Nesse item foram glosados itens como:

- a) combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria para entrega de combustíveis;
- b) despesas com veículos, manutenção e reparos de bens e despesas com aeronave;
- c) pedágio e seguros;
- d) seguros na operação de vendas;
- e) material de uso e consumo (lancres).

O tratamento dessas glosas requer antes, um comentário acerca das categorias de gasto passíveis de suportarem a geração de créditos da não cumulatividade.

Em termos gerais, existem três conjuntos de hipóteses previstas na legislação como fontes de créditos:

- a) as mercadorias adquiridas para revenda;
- b) os insumos para produção de bens e/ou prestação de serviços; e
- c) as demais hipóteses pontuais.

De pronto, não se está diante de aquisições pertencentes ao primeiro grupo. Em função do tipo de atividade desenvolvida pela contribuinte, não se pode cogitar que apure créditos a partir do segundo grupo.

Portanto, resta verificar se a legislação contempla especificamente aqueles itens de gasto como hipótese de geração de créditos.

O gasto com combustíveis e lubrificantes pode gerar créditos desde que tenha a natureza de insumo. Como já visto, a contribuinte não produz bens ou presta serviços, pelo que não faz jus a esse tipo de crédito. Note-se que, ao transportar o

combustível, ela não presta serviço a seus clientes, mas cumpre uma etapa na venda de mercadorias.

Na mesma situação estão os gastos com manutenção de veículos. Primeiro, por não estarem incluídos em equipamentos de prestação de serviço, o que poderia propiciar a apuração de créditos, desde que não classificáveis no Ativo Permanente. Segundo, porque não existe hipótese na lei que contemple, por si, tais gastos. Veja-se que esse estranhamento em relação ao permissivo legal se extrema no caso de gastos com a manutenção de aeronaves.

Repetem-se ainda tais motivos para afastar os créditos que a contribuinte apurou a partir de gastos com pedágios, seguros e materiais de consumo, sempre tendo em mente a natureza comercial das atividades da contribuinte.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou no mesmo sentido em diversas ocasiões, como demonstram as seguintes ementas:

a) Ac. 3401-004.398, de 28/02/2018:

ATIVIDADE COMERCIAL. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. IMPERTINÊNCIA. MATERIAL DE EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, as pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, via de regra, podem descontar créditos pelas aquisições de bens para revenda, não sendo possível a adoção do conceito de insumo e o tratamento a ele dispensado nesse ramo, haja vista que é instituto típico da atividade de prestação de serviço e industrial (produção/fabricação), motivo pelo qual os materiais de embalagens (sacolas plásticas e para presentes) utilizados no comércio não garantem créditos.

b) Ac. 3201-005.005, de 26/02/2019

PEDÁGIO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com o pagamento de pedágio não ensejam o creditamento da Cofins no regime não cumulativo.

c) Ac. 9303-005.902, de 28/11/2017

CONCEITO DE INSUMOS. DISCUSSÃO ADSTRITA AOS BENS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO.

A mais que polêmica discussão sobre o conceito de insumos para fins de creditamento PIS/COFINS (se igual ao do IPI, do IRPJ ou 'intermediário') cinge-se estritamente à expressão 'bens...utilizados como insumo na...produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda', não atingindo qualquer outro comando da legislação que disciplina o direito ao creditamento PIS/Cofins, a exemplo das normas aplicáveis às empresas estritamente comerciais.

d) Ac. 9303-010.247, de 11/03/2020

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

Portanto, correta a glosa imposta a esse grupo de créditos.

O acórdão recorrido não merece, assim, reparos nesse tópico.

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, dando-lhe parcial provimento parcial para reconhecer o direito ao creditamento exclusivamente dos valores relativos às despesas com armazenagem.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do recurso voluntário, dando-lhe parcial provimento para reconhecer o direito ao creditamento exclusivamente dos valores relativos às despesas com armazenagem.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

DECLARAÇÃO DE VOTO

Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.